



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a Județului Maramureș**  
**Biroul Solutionarea Contestețiilor**



**Decizia nr. 1479 din 14.03.2011 privind solutionarea contestatiei formulate de X cu domiciliul procesual ales in loc. M, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../21.10.2010**

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscală prin adresa nr...../20.10.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../21.10.2010 asupra contestatiei formulate de X impotriva deciziei de impunere nr. ....../09.08.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscală in baza raportului de inspectie fiscală incheiat in data de 03.08.2010.

Contestatia are ca obiect suma totala de .... lei, reprezentand:

..... lei - impozit pe venit;  
..... lei - amenda contraventionala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.206 art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita admiterea acesteia si anularea actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscală au considerat in mod eronat nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibil folosit pentru incalzirea biroului si cu piesele de schimb pentru reparatiile autoturismului dat in folosinta in baza unui contract de comodat persoanei fizice X , contrar prevederilor art. 87 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin raportul de inspectie fiscală încheiat în data de 03.08.2010, organele de inspectie fiscală au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectie fiscală generală și a vizat perioada 01.01.2009-31.12.2009.

Referitor la **impozitul pe venit**, organele de inspectie fiscală au constatat urmatoarele:

X a realizat venituri din activitatea de agent de asigurari și din comision, în baza unui contract de asociere între persoana fizică și persoana juridică.

Astfel, veniturile sunt assimilate în vederea impunerii la nivelul persoanei fizice, cu veniturile din activități independente, din care se deduc contributiile obligatorii în vederea obținerii venitului net, iar impozitul retinut prin stopaj la sursa în procent de 10% de persoana juridica în contul persoanei fizice reprezinta plata anticipata în contul impozitului pe venit anual.

Prin adresa nr...../30.06.2010, Administratia Finantelor Publice V S a solicitat efectuarea unui control la contribuabilul X, pentru stabilirea corecta a bazei de impozitare si impozitului pe venit pentru veniturile realizate in anul 2009.

In anul 2009, conform declaratiei anuale de venit înregistrata la Administratia Finantelor Publice V S sub nr...../14.05.2010, X a declarat un venit net din activitatea de agent de asigurari in suma de .... lei, in timp ce organele de inspectie fiscală au constatat ca a realizat un venit net in suma de .... lei.

Diferenta de venit constatata in suma de .... lei rezulta din inregistrarea de achizitii de bunuri, servicii si cheltuieli cu combustibili auto, care au contribuit la diminuarea venitului net, in conditiile in care, in astfel de cazuri contribuabilul avea dreptul sa deduca doar contributiile obligatorii, conform art. 86 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 189 din normele de aplicare.

Tot in anul 2009, conform aceleiasi declaratii, pentru veniturile realizate din activitatea de comisionar, contribuabilul a declarat un venit net in suma de ... lei, in timp ce organele de inspectie fiscală au constatat ca a realizat un venit net in suma de ... lei.

Diferenta de venit constatata in suma de ... lei se datoreaza deductiei unor cheltuieli, altele decat contributiile obligatorii, care sunt deductibile in astfel de cazuri.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila si au stabilit impozitul pe venit suplimentar aferent anului 2009 astfel:

Din venitul brut in suma de .... lei, realizat din activitatea de agent de asigurari, organele de inspectie fiscala au scazut suma de .... lei reprezentand contributiile pentru asigurarile de sanatate si suma de .... lei reprezentand venitul declarat de contribuabil, rezultand un venit net suplimentar in suma de .... lei, pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar in suma de .... lei.

De asemenea, din venitul brut realizat din comision in suma de .... lei, organele de inspectie fiscala au scazut contributiile pentru asigurarile de sanatate in suma de .. lei si venitul declarat de contribuabil in suma de ... lei, rezultand un venit net suplimentar in suma de ... lei, pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar nu au fost calculate obligatii de plata accesori deoarece data scadentei impozitului pe venit este 31.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 6 alin. (1) si (2) si art. 41 alin. (3) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, contribuabilul fiind sanctionat cu amenda contraventionala in suma de ... lei, conform art. 42 alin. (3) din acelasi act normativ, prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor nr...../03.08.2010.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 03.08.2010 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../09.08.2010 privind obligatiile fiscale datorate de X reprezentand impozit pe venit in suma de ..... lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

**1. Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice se poate pronunta daca X datoreaza impozitul pe venit suplimentar in suma de .... lei, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 03.08.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../09.08.2010, nu rezulta cu claritate situatia de fapt si temeiul de drept care a condus la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare.**

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscală încheiat în data 03.08.2010, organele de inspectie fiscală au constatat că X a realizat în anul 2009 venituri din activitatea de agent de asigurari, în baza unui contract de asociere între persoana fizică și persoana juridică, fără să precizeze însă numele persoanei juridice și fără să anexeze contractul respectiv și declaratia privind veniturile realizate, depusa de contribuabil la Administrația Finantelor Publice V S.

Pentru anul 2009, organele de inspectie fiscală au considerat că X a înregistrat în mod eronat cheltuieli în suma de ..... lei, reprezentând achiziții de bunuri, servicii și cheltuieli cu combustibili auto, deoarece aceasta avea dreptul să deducă doar contributiile obligatorii, invocând în acest sens prevederile art. 86 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

**“(7) Profitul/venitul cuvenit unei persoane fizice, dintr-o asociere cu o persoana juridica romana, microintreprindere care nu genereaza o persoana juridica, determinat cu respectarea regulilor stabilit in titlul IV, este asimilat, in vederea impunerii la nivelul persoanei fizice, venitului din activitati independente, din care se deduc contributiile obligatorii in vederea obtinerii venitului net.”**

Astfel, din raportul de inspectie fiscală nu rezulta dacă în cazul de față este vorba despre o asociere între X și o microintreprindere, situație în care venitul cuvenit persoanei fizice determinat cu respectarea regulilor de la titlul IV “Impozitul pe veniturile microintreprinderilor” din Legea nr. 571/2003, este asimilat venitului din activități independente, din care se deduc contributiile obligatorii.

În situația în care este o asociere între persoana fizică și o persoana juridică platitoare de impozit pe profit, prevederile menționate mai sus nu sunt aplicabile, conform alin. (1) al art. 86, care prevede:

**“(1) Prevederile prezentului articol nu se aplica:**

**(...)**

**- asocierilor cu o persoana juridica platitoare de impozit pe profit, caz in care sunt aplicabile numai reglementarile fiscale din titlul II”.**

Astfel, în cazul asocierilor între o persoana fizică și o persoana juridică platitoare de impozit pe profit, sunt aplicabile reglementările fiscale din titlul II “Impozit pe profit” din Legea nr. 571/2003.

Conform art. 28 alin. (1) din același act normativ, care precizează:

**“(1) In cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător**

**cotei de participare în asociere**", in aceasta situatia, X are dreptul la deducerea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a inregistrat cheltuieli cu achizitia de bunuri, servicii si combustibil auto in suma totala de .... lei, fara sa preciseze ce reprezinta aceste bunuri si servicii.

In ceea ce priveste combustibilul, organele de inspectie fiscala au constatat ca este destinat autoturismelor, in timp ce prin contestatia formulata, X afirma ca a fost folosit pentru incalzirea biroului, fara sa preciseze insa despre ce birou este vorba.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca X a realizat in anul 2009 un venit net din activitatea de comisionar in suma de .... lei, iar diferența in suma de .... lei fata de venitul net in suma de .... lei, constatat in urma controlului, reprezinta cheltuieli altele fata de contributiile obligatorii, fara sa preciseze insa ce reprezinta aceste cheltuieli.

**In drept**, art. 105 alin. (1) "Reguli privind inspectia fiscala" din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

**"Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."**

Potrivit art. 109 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care prevede:

**"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.**

**(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emitterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sa in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.(...)"**

Totodata, conform pct. 102.1. din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobatia Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

**"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale".**

Potrivit acestor prevederi legale, raportul de inspectie fiscală sta la baza emiterii deciziei de impunere prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare în sarcina contribuabilului.

De asemenea, la intocmirea raportului de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea "tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Fata de prevederile legale citate și având în vedere cele precizate în continutul deciziei, ca urmare a analizării raportului de inspectie fiscală, se retine că raportul nu conține constatări clare și complete privind motivele de fapt care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale.

Astfel, din raportul de inspectie fiscală nu rezulta dacă asocierea fără personalitate juridică a fost constituită între o persoană fizică și o microîntreprindere, situație în care venitul net se calculează prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii prevazute de lege, sau între o persoană fizică și o persoană juridică platitoare de impozit pe profit, situație în care venitul net se calculează ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, asa cum s-a aratat în cuprinsul deciziei, din raportul de inspectie fiscală nu rezulta ce reprezintă cheltuielile înregistrate de X, pentru a se stabili dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Cap. III "Constatări fiscale" din Ordinul președintelui Administrației Naționale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007 privind modelul și continutul Raportului de inspectie fiscală, precizează:

**"Pentru fiecare obligație fiscală care a facut obiectul inspectiei fiscale, se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:**

**3. Baza de impunere.**

**A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:**

**- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;(...)**

**- calculul obligațiilor fiscale accesoriile la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspectia fiscală;"**

Astfel, se retine că raportul de inspectie fiscală nu conține constatări clare și precise cu privire la baza de impunere.

Prin raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală nu au precizat documentele în baza cărora X a dedus nejustificat cheltuielile și nu au întocmit anexe la raportul de inspectie fiscală în care să sintetizeze documentele de proveniență, contrar prevederilor cap. VII "Anexe" din Ordinul președintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007, care prevede:

**"Pentru fiecare impozit, taxa sau contributie verificata, la Raportul de inspectie fiscală se vor anexa situatii, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare sustinerii constatarilor, fiind parte integranta din Raportul de inspectie fiscală."**

**Tabelele sau situatiile se întocmesc ori de cate ori este necesara sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezinta și se sustin constatarile din Raportul de inspectie fiscală".**

Având în vedere cele retinute mai sus și în temeiul art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

**"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"** precum și ale pct.102.5. din normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală aprobată prin Hotărarea Guvernului nr.1050/2004, care prevede:

**"In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ fiscal conform art.185 alin.(3) din Codul de procedura fiscală, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipă de inspectie fiscală decat cea care a încheiat actul contestat",** (art.185 alin.(3) a devenit art.216 alin.(3) în urma republicării Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată) raportul de inspectie fiscală încheiat în data de 03.08.2010 urmează să fie desființat iar decizia de impunere nr. ..../09.08.2010 urmează să fie anulată, urmand ca organele de inspectie fiscală din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscală să efectueze o nouă inspectie fiscală prin care să se reanalyzeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație bugetare, să se stabilească clar și concret situația de fapt și suma obligațiilor fiscale legal datorate de X, conform celor retinute prin prezenta decizie și dispozițiilor legale în vigoare în perioada verificată.

**2. Referitor la amenda contraventionala in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care amenzile nu sunt in competenta sa de solutionare.**

**In fapt**, X contesta amenda contraventionala in suma de ... lei, stabilita de organele de inspectie fiscală prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventilor nr...../03.08.2010.

Cu privire la amenzile contraventionale, se retine ca acestea au caracter de plangere formulata in conditiile Ordonantei Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contraventilor, aprobată cu modificari si completari prin Legea nr.180/2002, Directia Generala a Finantelor Publice neavand competenta materiala de solutionare.

**In drept**, potrivit art. 209 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta in solutionarea contestatiilor formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise in conformitate cu legislatia vamala precum si a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, al caror quantum este sub 3.000.000 lei, iar conform art.223 din acelasi act normativ **“dispozitiile prezentului titlu se completeaza cu dispozitiile legale referitoare la regimul juridic al contraventilor”** corroborat cu art.32 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contraventilor, care prevede:

**“Plangerea impreuna cu dosarul cauzei se trimit de indata judecatoriei in a carei circumscriptie a fost savarsita contraventia.”**

Tinand seama de prevederile legale citate, contestatia indreptata impotriva amenzii contraventionale intra sub incinta Ordonantei Guvernului nr.2/2001, act normativ care constituie dreptul comun in materie de contraventii.

In concluzie, se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice nu are competenta materiala de a se investi cu analiza pe fond a contestatiilor formulate impotriva amenzii contraventionale in suma de ... lei, aceasta urmand a fi solutionata de catre instanta judecatoreasca in a carei circumscriptie a fost savarsita contraventia, potrivit dispozitiilor art.33, 34 si 35 din Ordonanta Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contraventilor, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.105 alin.(1) si art.109 din Ordonanta Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale pct.102.5. din Hotararea Guvernului nr.1050/2004, coroborate cu art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata si art.32 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contraventiilor, se

DECIDE

1. Desfiintarea raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 03.08.2010 si anularea deciziei de impunere nr...../09.08.2010, urmand ca o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pentru aceeasi perioada si aceleasi tipuri de impozite si taxe, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Directia Generala a Finantelor Publice nu are competenta materiala de solutionare a amenzii contraventionale in suma de .... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV